

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie accertamento nei confronti delle imprese

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa: **brevi cenni normativi**

Ai fini delle II.DD.

- ✓ accertamento **analitico**: art. 39, comma 1 dpr 600/73;
- ✓ accertamento **analitico-induttivo**: art. 39, comma 1, lett. d) dpr 600/73;
- ✓ accertamento **induttivo**: art. 39, comma 2 dpr 600/73

Ai fini IVA

- ✓ artt. 54 e 55 del dpr 633/72
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa – **Accertamento analitico**

Art. 39, comma 1:

- ✓ lett. a): se le componenti positive e negative di reddito indicate nella dichiarazione **non corrispondono** a quelle iscritte in bilancio;
 - ✓ lett. b): se **non sono state correttamente** applicate le disposizioni del TUIR;
 - ✓ lett. c): se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza dei dati indicati nella dichiarazione **risulta in modo certo e diretto**:
 - ✓ dai verbali redatti in occasione della comparizione del contribuente presso gli uffici;
 - ✓ dai questionari redatti dal contribuente dietro richiesta degli uffici;
 - ✓ dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi dal contribuente, sempre dietro richiesta degli uffici;
 - ✓ dalle dichiarazioni presentate da altri soggetti.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa – **Accertamento analitico**

Divergenze fra il criteri utilizzati dal Contribuente nella determinazione del reddito d'impresa e le norme tributarie (TUIR, d.lgs 446/97, DPR 633/72...).

A titolo puramente esemplificativo:

- deduzione di costi oggettivamente indeducibili per previsione di legge o non inerenti (cfr artt. 90, 164, 112..);
 - deduzione di costi e imputazione di ricavi in esercizi non di competenza (art. 109);
 - mancata contabilizzazione di ricavi di spettanza in base all'esame documentale;
 - errata applicazione dell'art. 87 del TUIR ai fini PEX (es. attività commerciale di cui al comma 1, lett. d).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa – Accertamento **analitico-induttivo**

Art. 39, comma 1 lettera d):

“...l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano **gravi, precise e concordanti**”

L'accertamento analitico-induttivo non richiede particolari condizioni (a differenza dell'induttivo puro) ma l'esistenza di presunzioni semplici gravi, precise e concordanti.

Norme simili sono previste anche ai fini IVA (art. 54 del DPR 633/72)

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa – Accertamento **analitico-induttivo**

*“Le **presunzioni** sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad un fatto ignorato”* (art. 2727 cc) Es. ti è stato staccato un assegno presumo che quello sia tuo reddito

Non è ammissibile una presunzione che risale da un fatto ignoto ad un altro ignoto (Es. presumo che ti sia stato staccato un assegno e quindi presumo che quello sia tuo reddito)



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa –
Accertamento **analitico-induttivo**

Presunzioni semplici

Necessita dei requisiti di:

- ✓ GRAVITA': elementi oggettivamente consistenti e quindi resistenti alle obiezioni;
 - ✓ PRECISIONE: concreti e non suscettibili di diversa interpretazione;
 - ✓ CONCORDANZA: non contrastanti tra di loro e non smentiti da altri dati.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa – Accertamento **analitico-induttivo**

Nonostante esistano le scritture contabili e siano formalmente corrette l'accertamento analitico-induttivo è giustificato quando:

- ✓ da attività ispettive risultano componenti positivi non dichiarati o componenti negative inesistenti dedotte;
- ✓ esistono gravi incongruenze fra il componenti positivi dichiarati e quelli desumibili dalla tipologia di attività svolta



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa – Accertamento **analitico-induttivo**

Tipologie più comuni:

- ✓ Tovagliometro (Cass. 8869/2007 e 12438/2017);
 - ✓ Percentuali di ricarico (da applicare sul costo del venduto);
 - ✓ Comportamenti antieconomici;
 - ✓ Studi di settore e parametri;
 - ✓ ISA - Indici sintetici di affidabilità (art. 9-bis DL 50/2017) per gli esercenti attività impresa, arti e professioni finalizzati a sostituire studi settore e parametri: in base al differente "livello di affidabilità fiscale" il contribuente potrà essere escluso dall'accertamento analitico-induttivo
 - ✓ ...
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa: **analitico-induttivo**

...

- ✓ Files da pc: Cass. 20899/2014 e 17420/2016
 - ✓ Meterometro: Cass. 13561/2017
Utilizzo di ombrelloni e lettini in misura superiore alle indicazioni fornite nello studio di settore in base alle condizioni meteo particolarmente favorevoli (estate particolarmente torrida ed elevata presenza di turisti)
 - ✓ Saldo pos. cassa con esposiz. bancaria: Cass. 1530/2017
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa – Accertamento **induttivo**

Al verificarsi di particolari condizioni, l'Ufficio è legittimato alla determinazione del reddito:

- ✓ In base a dati e notizie comunque raccolti o di cui è venuto a conoscenza l'Ufficio;
- ✓ Con la possibilità di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze di bilancio o delle scritture contabili;
- ✓ Utilizzando presunzioni prive di requisiti di gravità, precisione e concordanza (presunzioni semplicissime)



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa – **induttivo**

E' utilizzabile solo nei casi previsti dall'art. 39, co. 2 del dpr 600/73 (al verificarsi di almeno una delle seguenti condizioni, pena l'illegittimità dell'atto):

- ✓ Omessa presentazione della dichiarazione (pur in presenza di scritture contabili regolarmente tenute);
 - ✓ Mancata indicazione del reddito d'impresa;
 - ✓ Presenza di verbale da cui risulta:
 - ✓ Omessa tenuta della contabilità;
 - ✓ Sottrazione di scritture contabili;
 - ✓ Contabilità inattendibile;
 - ✓ Mancata risposta ai questionari;
 - ✓ Irregolarità nei modelli da stuti di settore
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa – **induttivo**

Accertamento eseguito nei confronti di una “**cartiera**” - Cass. 27569/2008

La determinazione induttiva del reddito di una società cartiera non può basarsi sulle scritture contabili del contribuente accertato (accert. analitico-induttivo) ... Atteso che le stesse sono da ritenersi false.

“...Il giudice tributario, investito del ricorso contro l'accertamento condotto con metodo analitico, non può procedere di sua iniziativa alla determinazione induttiva dell'utile di gestione (né, tanto meno, dell'eventuale provento illecito) dovendo limitarsi a verificare la sussistenza dei presupposti legittimanti il potere concretamente esercitato dall'ufficio e non potendo sostituirsi all'amministrazione nell'esercizio di un potere diverso”.

Importanza del corretto metodo di determinazione dell'imponibile

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa: accertamento d'Ufficio

Nei casi in cui il contribuente non presenti la dichiarazione dei redditi (o ne presenti una nulla) l'Ufficio può emettere un accertamento d'ufficio (art. 41 del dpr 600/73)

Il reddito può essere determinato:

- sulla base di elementi e notizie comunque raccolti;
- utilizzando presunzioni anche prive di gravità, precisione e concordanza;
- prescindendo dai dati delle scritture contabili

È una tipologia di accertamento induttivo e può interessare tutti i contribuenti indipendentemente dalla natura giuridica.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa: analitico-induttivo

Studi di settore - cenni

Art. 10, co 1, L 146/98: Ufficio accerta se ricavi o compensi dichiarati < ricavi o compensi determinati sulla base degli studi

Art. 62-sexies co. 3 DL 331/93 introduce gli studi di settore quale strumento di accertamento analitico-induttivo.

Sent CTR Milano, sez. BS 3875/67/15: accertamento illegittimo se fondato **solo** sullo studio di settore anche se scostamento è elevato in quanto **presunzione semplice** va corroborato con altri elementi.

Principio confermato da Cass. 12290/2015.

Diverso (e quindi atto legittimo) se il Contribuente non partecipa al contraddittorio.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa

Accertamenti da transfer pricing - cenni

Normativa: L'art. 110 co. 7 del TUIR, come sostituito dall'art. 59 co. 1 del DL 24.4.2017 n. 50, conv. L. 21.6.2017 n. 96.

Tramite l'analisi di comparabilità delle transazioni fra società residenti e non, si determina la possibile ripresa a tassazione applicando le condizioni e i prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili (cfr art. 110 del TUIR, dm 14/5/2018 art. 3).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa

Accertamenti da transfer pricing – cenni

Metodi utilizzati (art. 4, comma 2 dm 14/5/2018):

- Confronto del prezzo (lett. a);
 - Prezzo di rivendita (lett. b);
 - Costo maggiorato (lett. c);
 - Margine netto della transazione (lett. d).
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa

Accertamenti da transfer pricing interno – cenni

Divieto di utilizzo della disposizione di cui all'art. 110, comma 7 del TUIR (cfr art. 5, comma 2 d.lgs 147/2015 e Ordinanza Cass. 22879/2017).

Per la rettifica di tali transazioni occorre, pertanto, la presenza di ulteriori elementi probatori: ad es. comportamenti assolutamente contrari ai canoni dell'economia corroborati da presunzioni gravi, precisi e concordanti (**accertamento analitico-induttivo**).

Cfr Circolare Assonime 16/2019 *"...il comportamento potrebbe essere ricondotto a complesse strategie imprenditoriali rispetto alle quali la singola operazione oggetto di analisi da parte dell'ufficio costituisce solo un tassello..."*

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

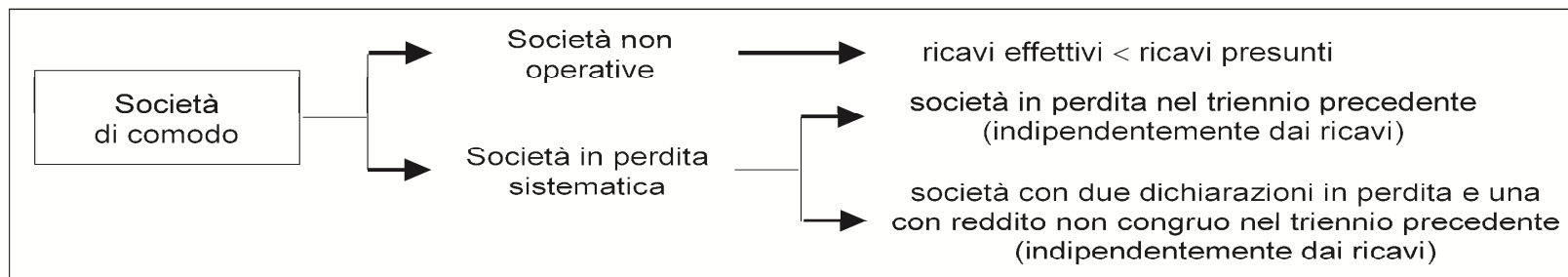
Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa

Accertamenti da "società di comodo"

Norma: art. 30 L 974/94

Sono società che il legislatore presume siano non operative e costituite a soli scopi elusivi. Ad esse viene attribuito ai fini fiscali un reddito minimo.

Obiettivo: contrastare la forma societaria per intestazione di beni (immobili, partecipaz.) che restano nella disponibilità dei soci persone fisiche.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa

Accertamenti da "società di comodo"

L'aliquota IRES di cui all'art. 75 TUIR è maggiorata al di 10,5% (art. 2 co. 36-quinques del DL 138/2011) e si applica a tutto il reddito (non solo alla quota eccedente rispetto a quello dichiarato).

L'Ufficio rettifica il reddito, se dichiarato in misura inferiore a quella presunta, anche in base all'art. 41-bis del dpr 600/73 (accertamento parziale).



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Accertamenti parziali e integrativi



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa: **accertamento parziale**

Art. 41-bis dpr 600/73 e art. 54, co. 5 dpr 633/72

L'introduzione (DPR 309/82 per II.DD. e 413/91 per l'IVA) rispondeva all'esigenza dell'AF, in presenza di elementi certi di evasione, di accertare senza dover controllare la posizione complessiva del contribuente (es. segnalazioni del Centro operativo delle II.DD., controlli incrociati).

Rappresenta una **deroga** al principio generale di **unicità e globalità dell'accertamento** (in base al quale l'Ufficio può emettere un atto di rettifica per ogni periodo d'imposta)

L'Ufficio emette accertamenti senza alcun pregiudizio per l'ulteriore azione accertatrice se non nei limiti dell'art. 43 del dpr 600/73 (termini di decadenza). Si pensi al limite quantitativo di cui all'art. 2, comma 4 d.lgs 218/97

Non rappresenta una metodologia autonoma di accertamento, quanto una **modalità procedurale** con cui l'Ufficio applica le norme sull'accertamento ordinario.

L'Ufficio nel corso degli anni ne ha ampliato l'operatività.

Da valutare le implicazioni con art. 5-ter del d.lgs 218/1997 in vigore dal 1/7/2020 introdotto dal "decreto crescita" DL 34/2019 conv. L. 58/2019.



MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa: **accertamento parziale**

Art. 41-bis dpr 600/73 e art. 54, co. 5 dpr 633/72

La normativa è stata "rivisitata" con la Finanziaria 2005 (art. 1 co. 405 della L. 311/2004) che ha sostanzialmente recepito le indicazioni contenute in un passaggio della circ. 235/E/97 (commento all'istituto dell'adesione di cui al d.lgs 218/97) e oggi lo strumento dell'accertamento parziale è utilizzato anche in presenza di un controllo "completo" (si pensi al PVC della Gdf o dell'AdE su incarico di verifica generale).

Con la legge di stabilità 2010 (L. 220/2010) vi è stato un ulteriore allargamento degli accertamenti parziali a accessi, ispezioni, verifiche, inviti a fornire dati o notizie, inviti ad esibire o trasmettere documenti.

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa: **accertamento parziale**

Art. 41-bis dpr 600/73 e art. 54, co. 5 dpr 633/72

Da segnalare l'Ordinanza Cass. 23685/2018 sull'importanza che l'accertamento non sia "a singhiozzo" (accertamenti emessi sulla base di elementi in possesso dell'Ufficio sin dall'origine ma non inizialmente contestati).

Da valutare anche le implicazioni con art. 5-ter del d.lgs 218/1997 in vigore dal 1/7/2020 introdotto dal "decreto crescita" DL 34/2019 conv. L. 58/2019

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa: **accertamento integrativo**

Art. 43, comma 3 dpr 600/73 e art. 57 dpr 633/72

Nel rispetto dei termini di decadenza l'Ufficio può emettere un accertamento integrativo nei casi di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (non necessita in caso di primo accertamento parziale).

Nuovi elementi non vuol dire riconsiderazione o integrazione di quanto già utilizzato per il precedente avviso di accertamento (ex: indagine bancarie con elementi non già inseriti nel primo accertamento ... Non si può emettere un accertamento integrativo).

Cass. 21237/2017: l'accertamento può essere emesso anche sulla base degli stessi elementi differentemente considerati a seguito di ulteriore attività istruttoria dell'Ufficio (acquisizione documentazione extra-contabile in una seconda verifica sullo stesso periodo d'imposta).

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Tipologie di accertamento nel reddito d'impresa:

Accertamento integrativo ... e autotutela sostitutiva

L'Ufficio può annullare un atto già emesso ed emetterne un altro (nel rispetto di determinati requisiti) con quale correggere i vizi di legittimità **e non di merito** (ad esempio l'errata notifica, mancata sottoscrizione). Se avviene nel corso del processo, questo si estingue x cessata materia del contendere (art. 46 d.lgs 546/92).

Mentre l'accertamento integrativo modifica il contenuto del precedente e comporta un aumento della pretesa erariale a seguito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi...nell'autotutela sostitutiva il contenuto dei due avvisi è immutato altrimenti non si tratterebbe di un vizio soltanto formale.

Cass. 11510/2018: è legittima la condotta dell'AdE che utilizza l'autotutela sostitutiva per sanare il vizio del mancata osservanza dei termine previsto dall'art. 12, comma 7 della L. 212/2000 (Stato del Contribuente) ... anche senza formale comunicazione.

Circolare DRE Campania 29 novembre 2010: "l'emissione del nuovo atto può avvenire solo dopo l'annullamento del precedente, pena la violazione del divieto di doppia imposizione".
